Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 32618 du rôle
Inscrit le 29 mai 2013

<u>Audience publique du 7 juillet 2014</u>

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32618 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 29 mai 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit à l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 mars 2013 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 29 août 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 octobre 2013 ;

Vu le mémoire réplique déposé par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom et pour le compte de Monsieur ... en date du 25 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 mai 2014 ;

En date du 29 août 2011, le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie « *Haftungsbescheid* » en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... - euros,

en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société ... s.à r.l. pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010.

Par courrier de son litismandataire du 16 novembre 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 8 mars 2013, n° C 17194 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 16 novembre 2011 par Me Jean-Pierre WINANDY, au nom du sieur ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette en date du 29 août 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 au montant total en principal et intérêts de ... euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.§981 no 6002) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ses obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que la responsabilité, pour les actes accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 18 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi de l'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a relevé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 1343 du 12 juillet 2006 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 23 janvier 2006, le réclamant, après avoir exercé les fonctions de gérant administratif et de gérant technique de la société à responsabilité limitée ..., a été nommé gérant unique de ladite société, sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet qu'au courant du mois d'avril 2009, lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition a constaté qu'en 2005 et 2006, la société ... a procédé à des distributions cachées de bénéfices à ses associés d'un montant de 639.000 euros ;

Qu'en 2005, deux appartements d'une valeur réelle de ... euros, ont été vendus à des personnes en relation étroite avec les associés, pour le prix de ...,- euros ;

Qu'en 2006, la société a faussement déduit un montant de ... euros comme commissions pour travaux effectués et a omis de comptabiliser comme produit de vente le montant de ... euros ;

Considérant que les recettes non déclarées au cours des années 2005 et 2006, considérées comme distributions cachées de bénéfices, ont été soumises par le bureau d'imposition à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 20% et rajoutées au bénéfice de la société ;

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 au montant total en principal et intérêts de ... euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifié ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours contre coresponsables, le gréant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 mai 2013, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 8 mars 2013.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur souligne qu'en date du 20 septembre 2010, il aurait introduit une réclamation devant le directeur au nom et pour le compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux pour l'année 2006, tous émis le 16 juin 2010. Dans ladite réclamation il aurait notamment contesté la qualification de « *distribution cachée des bénéfices* » donnée à la somme de ... euros perçue par Monsieur ... en contrepartie de la réalisation de travaux, réclamation qui aurait cependant été rejetée par décision du directeur du 21 juin 2011.

Il précise encore qu'en date du 29 août 2011, il aurait fait l'objet d'un bulletin d'appel en garantie, lequel aurait été basé sur la décision directoriale prémentionnée du 21 juin 2011 et qui aurait retenu sa responsabilité personnelle en tant que gérant pour inexécution fautive de ses obligations fiscales.

Ce bulletin d'appel en garantie aurait fait l'objet en date du 16 novembre 2011 d'une réclamation de sa part, laquelle aurait été rejetée par la décision directoriale sous analyse.

En droit, et quant à la motivation de la décision litigieuse, le demandeur met en exergue que celle-ci serait fondée notamment sur un arrêt du Conseil d'Etat du 20 octobre 1981 lequel aurait considéré comme inexécution fautive la non-remise des déclarations fiscales. Il donne cependant à considérer, en se basant sur divers arrêts de la Cour administrative, qu'en vertu du paragraphe 109 AO, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un gérant de société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et pour voir émettre un bulletin d'appel en garantie à son encontre, alors que le législateur aurait posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive de ses obligations envers l'administration fiscale. Par ailleurs, en vertu du paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, ci-après « Steueranpassungsgesetz » en abrégé « StAnpG », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et plus particulièrement le représentant d'une société, ne relèverait pas d'une compétence liée, mais constituerait un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à double titre, à savoir, d'une part, en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée et, d'autre part, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée.

En se basant sur le paragraphe 2 StAnpG, le demandeur affirme encore que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation devrait procéder selon les considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision. Ainsi, il incomberait à l'administration d'établir la responsabilité fautive du débiteur, de même qu'un

dommage et un lien de causalité. Le demandeur estime cependant qu'une telle inexécution fautive ne pourrait pas être retenue du simple fait de l'absence de remise de déclarations fiscales.

Par ailleurs, il apparaîtrait que le bureau d'imposition lui aurait reproché de ne pas avoir anticipé le redressement effectué par ses soins et confirmé par le directeur dans le cadre de l'imposition de la société ... s.à r.l., impliquant notamment la requalification en distribution cachée de bénéfices de certaines transactions effectuées par ladite société, argumentation qui serait « *aberrante* ».

Le demandeur en conclut que la décision directoriale sous analyse serait basée sur une motivation stéréotypée de sorte qu'il y aurait lieu d'annuler ladite décision pour défaut de motivation, dès lors que le bureau d'imposition n'aurait caractérisé aucune inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur insiste sur le défaut d'une inexécution fautive dans son chef en soutenant que la faute grave serait définie par la doctrine belge comme faute qu'un dirigeant raisonnablement prudent et diligent n'aurait pas commise et qui heurterait les normes essentielles de la vie en société, le demandeur estimant qu'il devrait s'agir d'une faute impardonnable dont le gérant était conscient ou devait l'être et qui contribuerait à nuire à la société, alors que le gérant était dans l'impossibilité matérielle de payer toutes les créances faute de ressources financières suffisantes dans le chef de la société. Il affirme encore que le gérant ne serait redevable d'aucune obligation de résultat et pourrait commettre des erreurs, voire faire des choix malheureux, sans pour autant que sa responsabilité civile ne soit automatiquement engagée. A cet égard, le demandeur explique que les bilans au 31 décembre 2008 et 2009 de la société ... s.à r.l. auraient montré une situation comptable très inquiétante et que malgré ses tentatives infructueuses pour assainir ladite société, il aurait était dans l'incapacité matérielle de payer les montants nécessaires au paiement des impôts dus. Il aurait dès lors été obligé de prendre certains risques pour maintenir ladite société en vie, risques qui ne constitueraient en aucun cas des fautes de gestion, étant donné qu'il les aurait pris en bon père de famille et dans l'intérêt de la société. Par ailleurs il se verrait injustement reproché d'avoir détourné des sommes au cours des exercices 2005 et 2006, lesquelles auraient été à tort qualifiées de distributions cachées de bénéfices. A cet égard, le demandeur explique que la somme de ... euros perçue par Monsieur ... aurait été versée en contrepartie directe et proportionnée de services rendus. Par ailleurs, le dénommé ... n'aurait plus eu la qualité d'associé au moment où il aurait perçu la somme de ... euros, de sorte que le versement de la somme en question ne pourrait en tout état de cause pas être qualifié de distributions cachées de bénéfices au sens de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après « LIR ». Par ailleurs Monsieur ... aurait déjà été imposé sur ladite somme à un taux marginal au titre d'une rémunération contre prestations de services, de sorte que l'administration fiscale ne saurait en aucun cas s'octroyer le droit d'imposer une seconde fois le versement des ... euros au bénéfice de ce dernier au titre de distribution cachée de bénéfices. Le demandeur affirme en outre que dans sa décision du 21 juin 2011, le directeur aurait qualifié à tort les charges de … euros et de … euros figurant aux comptes de pertes et profits des années 2005 et 2006 comme charges de rémunérations de gérants, étant donné que tant le demandeur que Monsieur ... auraient exercé leur mandat de gréant à titre gratuit. Ainsi le demandeur, en se basant sur le paragraphe 242 (1) AO, reproche au directeur de ne pas avoir procédé à un réexamen global de la situation et d'avoir pris en compte, dans sa décision du 21 juin 2011, une attestation testimoniale de Monsieur ... qui justifierait la qualification de

rémunération de prestations de services, et prouverait qu'il n'y aurait pas eu de distribution cachée de bénéfices. Ainsi et dans la mesure où la décision directoriale du 21 juin 2011 encourrait l'annulation, la décision sous analyse, en ce qu'elle est notamment basée sur la décision du 21 juin 2011, devrait également encourir l'annulation.

Le demandeur souligne encore qu'en ce qui concerne l'année d'imposition 2010, il aurait eu le temps jusqu'au 31 mai 2011 pour remettre les déclarations fiscales relatives à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt commercial communal. Or, la société ... aurait été déclarée en faillite par jugement du tribunal d'arrondissement du 4 avril 2011, c'est-à-dire avant l'échéance du délai de dépôt desdites déclarations, mise en faillite qui aurait eu pour effet que le gérant aurait été complètement dessaisi de l'administration des biens de la société et de toute opération ayant trait à la société, ces missions relavant désormais d'après le demandeur, de la compétence du curateur. Ainsi, à partir du jugement déclaratif de faillite, aucune action n'aurait pu être intentée contre le gérant seul, étant donné que la responsabilité d'exercer les obligations fiscales aurait depuis le 31 mai 2011 relevé du chef du curateur. En ce qui concerne l'exercice 2009, le demandeur estime qu'il ne saurait pas lui être reproché de ne pas avoir déposé dans le délai imparti les déclarations d'impôt de la société ... étant donné que ce défaut ne relèverait pas de son propre chef, mais du fait que les comptes n'auraient pas été prêts à être fournis au bureau d'imposition.

Subsidiairement, le demandeur, en se prévalant de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 relative aux règles de prescription légale concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, soutient que la créance du trésor se prescrirait par cinq ans et que le délai de prescription commencerait à courir à partir du 1er janvier qui suit de l'année pendant laquelle la créance est née. Or, le bulletin d'appel en garantie, ainsi que la décision directoriale attaquée viseraient notamment l'année 2005, année dont le droit au recouvrement de l'impôt aurait été prescrit le 1er janvier 2011, soit antérieurement à l'émission du bulletin d'appel en garantie, de sorte qu'il y a aurait lieu de procéder à une réduction du montant total des impôts dus par soustraction des créances fiscales de l'exercice 2005.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si en l'espèce le demandeur critique la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que le directeur se serait limité à une motivation stéréotypée et n'aurait pas caractérisé l'existence d'une inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 8 mars 2013, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... s.à r.l. - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que lors d'une assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 23 janvier 2006, le demandeur, après avoir

exercé les fonctions de gérant administratif et de gérant technique de la société ... s.à r.l., a été nommé gérant unique de ladite société et qu'en cette qualité il aurait commis une faute en procédant à des distributions cachées de bénéfices à ses associés en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève par ailleurs que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise également que le demandeur aurait été nommé gérant unique de la société ... s.à r.l. à l'assemblée générale extraordinaire du 23 janvier 2006 et que par conséquent il aurait disposé du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature à partir de cette date. Le bulletin précise encore qu'aux termes du paragraphe 103 AO, le demandeur était en sa qualité de gérant personnellement tenu de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés. Par ailleurs, le bureau a retenu en se basant notamment sur une décision sur réclamation du directeur du 21 juin 2001, que suite à un contrôle sur place de la comptabilité en avril 2009, il aurait été constaté que la société ... aurait procédé au cours des années 2005 et 2006 à des distributions cachées de bénéfices d'un montant total de … euros au profit de ses associés, en vendant deux appartements à des parents ou connaissances desdits associés à des prix inférieurs au prix du marché et en déduisant un montant de ... euros comme commissions pour travaux effectués. Dans le même bulletin il a encore été retenu qu'en 2006, un produit de vente de … euros n'aurait pas été comptabilisé et que pour les exercices 2009 et 2010 aucune déclaration d'impôt n'aurait été déposée, de sorte que ces exercices ont dû être taxés d'office en vertu du paragraphe 217 AO. Le bureau a retenu que cette façon de procéder constituerait manifestement une faute grave dans le chef des obligations du demandeur en tant que représentant légal de la société ... s.à r.l.. Le bureau a conclu que l'inexécution fautive des obligations du demandeur aurait empêché la perception d'impôts d'un montant de ... euros, de sorte qu'il se serait constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au paragraphe 109 AO et qu'en vertu du paragraphe 118 AO sa responsabilité serait engagée. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 8 mars 2013, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

En ce qui concerne la légalité interne de la décision directoriale sous analyse, il y a lieu de rappeler qu'en vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que le gérant en titre d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... était, depuis le 23 janvier 2006, le gérant unique de la société ... s.à r.l., déclarée en faillite par jugement du 4 avril 2011.

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) StAnpG disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique de la société ... s.à r.l., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 23 janvier 2006, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa

qualité de personne en charge de la gestion journalière de la société ... s.à r.l., aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à ladite société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, la société ... s.à r.l. ayant en effet procédé à des distributions cachées de bénéfices au profit de ses associés, de sorte que Monsieur ... en sa qualité de gérant aurait par ce moyen réduit de façon indue le patrimoine de la société ... s.à r.l. en la privant des fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale. Par ailleurs, le bureau d'imposition a mis en exergue que pour les exercices 2009 et 2010 aucune déclaration fiscale n'aurait été remise.

Il résulte encore du bulletin d'appel en garantie que le bureau d'imposition a estimé que cette façon de procéder et le défaut de paiement des montants dus au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune par les fonds administrés constitueraient manifestement dans le chef du représentant légal de la société ... s.à r.l. une faute grave engageant ainsi sa responsabilité personnelle à l'égard de l'administration des Contributions directes, qui aurait de surcroît comme conséquence la non-perception par l'administration des Contributions directes d'un montant de ... euros.

Comme relevé ci-avant, le demandeur fait plaider en substance que ce serait à tort que le bureau d'imposition a retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices et a conclu à une inexécution fautive dans son chef, le demandeur critiquant ainsi tant les montants fixés dans les bulletins d'impôts des années 2005 et 2006, que les conclusions retenues dans la décision directoriale sur réclamation du 21 juin 2011. Force est au tribunal de constater qu'il résulte des pièces versées en cause que le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005, dans lequel le bureau a retenu une distribution cachée de bénéfices à hauteur de … euros n'a fait l'objet d'aucun recours. Par ailleurs, et en ce qui concerne les bulletins d'impôts de l'année 2006, il résulte du dossier fiscal que ces bulletins ont certes fait l'objet d'une réclamation introduite par le litismandataire du demandeur en date du 20 septembre 2010, réclamation qui a été rejetée par la décision directoriale du 21 juin 2011 dans laquelle le directeur a retenu que c'est à bon droit que le bureau d'imposition avait conclu à l'existence de distributions cachées de bénéfices, mais que cette décision n'a cependant jamais été entreprise par le demandeur. Il y a dès lors lieu de retenir que tant les bulletins d'impôts de l'année 2005, que ladite décision du directeur du 21 juin 2010 retenant l'existence de distributions cachées de bénéfices sont devenus définitifs et bénéficient dès lors de l'intangibilité, ou du moins de l'incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs[1].

Il s'ensuit que tant lesdits bulletins d'impôts que la décision directoriale en question, outre de s'imposer à l'administration des Contributions directes, s'imposent au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question de l'existence de distributions cachées de bénéfices échappe actuellement au tribunal et que l'ensemble des développements du demandeur visant à contester l'existence de telles distributions cachées de bénéfices sont à écarter pour défaut de pertinence.

Le demandeur estime encore que le fait de ne pas avoir déposé de déclarations d'impôt pour les exercices 2009 et 2010 ne saurait être constitutif d'une inexécution fautive dans son chef

[1] Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3e éd., Bruylant, p.704.

et il souligne qu'en ce qui concerne l'exercice 2010, le délai endéans lequel les déclarations fiscales relatives à l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal n'aurait expiré que le 31 mai 2011, de sorte qu'à partir du 4 avril 2011, date du jugement déclaratif de faillite, le curateur aurait eu la mission de déposer lesdites déclarations.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société ... s.à r.l., ayant consisté, d'une part, à procéder à des distributions cachées de bénéfices, c'est-à-dire, selon les développements du délégué du gouvernement, de commettre une fraude fiscale, et, d'autre part, d'avoir délibérément omis de déposer les déclarations fiscales des exercices 2009 et 2010, étant souligné que le demandeur n'avait certes plus le pouvoir de ce faire à partir du jugement déclaratif de faillite intervenu un peu plus d'un mois après l'expiration du délai pour déposer la déclaration de l'exercice 2010, mais avait amplement le temps de le faire auparavant, doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la dissimulation de faits pertinents ou la déclaration de faits inexacts constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* »[2].

Il convient d'ailleurs de constater que le demandeur n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible de justifier son comportement, ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'est de vouloir à nouveau débattre dans le cadre du présent recours de ce qui a déjà été définitivement retenu dans la décision directoriale du 21 juin 2011 et par le bulletin d'impôt sur les collectivités de 2005 prémentionnés et de mettre en avant la situation financière difficile de la société afin de justifier son inaction en ce qui concerne les déclarations fiscales des exercices 2009 et 2010, élément qui ne saurait le décharger de son obligation en tant que gérant unique de la société ... s.à r.l. de de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il est encore constant en cause que le montant réclamé de ... euros n'a pas été réglé par le contribuable, à savoir la société ... s.à r.l., laquelle a été déclarée en faillite.

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* »), il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs du représentant de la société ... s.à r.l..

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ... en sa qualité de gérant unique, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ... s.à r.l. en procédant à des distributions occultes de bénéfices au profit des associés et en omettant délibérément de déposer les déclarations fiscales des exercices 2009 et 2010. En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énerver concrètement les faits relevés par le

[2] Voir Tipke-Kruse, Abgabenordnung, 7. Aufl, 1975, § 109, AO, A 4.

directeur pour conclure au caractère fautif du comportement du demandeur en tant que gérant unique de la société ... s.à r.l..

Finalement et en ce qui concerne la prescription quinquennale invoquée par le demandeur relative à la créance fiscale de 2005, il y a lieu de souligner que l'article 10 alinéa 1er de la loi du 27 novembre 1933, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, pris en vertu de la loi du 27 février 1946, applicable à la matière de la prescription des créances du Trésor, à l'exclusion du paragraphe 144 A.O., article modifié par la loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, dispose que « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

Force est dès lors de retenir que si le délai de prescription des créances du Trésor est en principe de 5 ans et expire en principe à la fin de la cinquième année qui suit celle pendant laquelle la créance est née[3], il en est autrement en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, où le délai est porté à 10 ans.

Ainsi, et dans la mesure où il résulte du bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités et du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2005 que le bureau d'imposition a retenu dans le chef de la société ... s.à r.l. une distribution cachée de bénéfices à hauteur de 399.000 euros et a de ce fait procédé à une imposition supplémentaire, il y a lieu de retenir qu'en l'espèce, le délai de prescription est de 10 ans, de sorte que le moyen relatif à une prescription quinquennale est à rejeter.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 juillet 2014 par :

---

[3] Trib. adm. 28 avril 2010, n° 26005 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 416

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit   s. Marc Sünnen